

**Audience publique du 7 mars 2011**

Recours formé par  
la société anonyme ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de remise d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26312 du rôle et déposée le 10 novembre 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Murielle Zins, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 août 2009 portant rejet de sa demande de remise d'impôts par voie gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 février 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1<sup>er</sup> mars 2010 par Maître Murielle Zins pour compte de la société anonyme ..., préqualifiée ;

Vu la constitution de nouvel avocat à la Cour déposée au greffe du tribunal administratif le 22 mars 2010, par laquelle Maître Eyal Grumberg, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, déclare se constituer pour la société anonyme ... en remplacement de Maître Murielle Zins ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Elisabeth Relave-Svendsen, en remplacement de Maître Eyal Grumberg, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

---

Par bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal émis en date du 15 mai 2008 pour l'année d'imposition 2003, la société anonyme ..., dénommée ci-après la « société ... », fut imposée par voie de taxation d'office, « à défaut de déclaration d'impôt » à un montant de 22.880 € au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et à un montant de 6.187 € au titre de l'impôt commercial communal.

En date du 12 décembre 2008, la société ... déposa auprès du bureau d'imposition « Sociétés 6 » de l'administration des Contributions directes notamment la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2003, signée en date du 16 octobre 2008, ensemble avec d'autres déclarations fiscales au titre d'années subséquentes.

Par courrier du 2 juin 2009, la société ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une demande de remise gracieuse d'impôts, en expliquant qu'elle ne remettrait pas en cause la légalité des bulletins d'imposition précités du 15 mai 2008 relatifs à l'année fiscale 2003, mais qu'elle entendrait uniquement invoquer des considérations tenant à l'équité. Cette demande de remise gracieuse fut toutefois rejetée par une décision du directeur du 13 août 2009, libellée comme suit :

*« Vu la demande présentée le 3 juin 2009 par Maître Murielle ZINS au nom de la société anonyme ..., établie à ..., ayant pour objet une remise d'impôts et d'intérêts par voie gracieuse;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;*

*Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office pour l'année 2003;*

*Considérant que les bulletins d'impôt visés par la demande sont coulés en force de chose décidée;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable;*

*Considérant que la requérante, malgré maints rappels, sommation et fixation d'astreinte, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations en cause;*

*Considérant qu'une rigueur n'est pas à admettre dans la mesure où suivant les faits, des exigences particulières conditionnant le dépôt des déclarations fiscales ne se trouvent pas remplies;*

*Considérant que le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des revenus de la requérante sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause ; que la requérante doit s'imputer à elle-même les conséquences éventuellement désavantageuses des taxations effectuées contre lesquels (sic) elle n'a pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée et respectant les conditions légales relatives au mandat ad litem (cf. Conseil d'Etat du 11 avril 1962 N°5742 et Cour adm. du 30 janvier 2001, N°12311 C) ;*

*Considérant en plus, en l'occurrence il apparaît qu'il y a faute professionnelle de tiers intervenants; que dans ce contexte il n'appartient pas au Trésor, en cas de préjudice subi sur le plan fiscal par suite de faute de tiers, d'en dégager les intervenants de leur responsabilité à charge du budget public;*

*Considérant que la remise de déclaration après imposition ne doit impliquer un redressement des bases d'imposition évaluées et des bulletins d'impôt coulés en force de chose décidée ;*

*Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;*

*Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait être admise, faute de motivation dans ce sens ;*

*Il résulte des considérations qui précèdent qu'une remise gracieuse n'est pas à accorder ;*

**PAR CES MOTIFS,**

**DECIDE :**

*La demande en remise gracieuse est rejetée ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 novembre 2009, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 13 août 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôts.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la même décision directoriale.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose qu'en raison de négligences qui auraient été commises par son ancien comptable, elle n'aurait pas été en mesure de déposer dans le délai légal sa déclaration d'impôt au titre de l'année 2003, ce qui a entraîné les décisions précitées portant taxation d'office du 15 mai 2008. Elle soutient qu'elle n'aurait pu obtenir les documents comptables afférents de la part de son ancien comptable qu'au cours du mois de septembre 2008, de sorte qu'elle n'aurait pu établir sa déclaration d'impôt pour l'année 2003 que

par la suite, en espérant se voir adresser un « *bulletin rectificatif* ». Toutefois, comme en date du 7 mai 2009 elle se serait vu adresser un extrait de compte, elle ne se serait rendue compte qu'à cette date-là qu'aucun bulletin rectificatif n'avait été émis.

Afin de justifier sa demande de remise gracieuse, la demanderesse fait soutenir qu'au vu du fait qu'elle aurait seulement une « *activité réduite* », elle ne serait pas en mesure de payer le montant des impôts lui réclamé au titre de l'année fiscale 2003. Elle estime partant que le paiement desdits impôts constituerait dans son chef une rigueur incompatible avec l'équité, étant donné que sa « *survie* » serait compromise. Elle fait ajouter que sa demande de remise gracieuse n'aurait pas pour objet de contester les taxations d'office auxquelles il a été procédé par les bulletins d'impôts précités émis en date du 15 mai 2008.

Elle critique en outre la décision directoriale sous examen en soutenant qu'aucune négligence ou mauvaise volonté dans son chef ne saurait lui être reprochée et elle rejette les reproches lui adressés par le directeur dans sa décision incriminée, basés sur son inertie à la suite des rappels et fixations d'astreinte lui adressés par l'administration des Contributions.

Le délégué du gouvernement, après avoir relevé qu'à la suite des bulletins d'impôt précités émis en date du 15 mai 2008, la demanderesse n'aurait introduit aucune réclamation à leur encontre et n'aurait pas non plus réagi par rapport aux décisions de sommation d'astreinte et de liquidation de l'astreinte intervenues antérieurement, estime que la demanderesse aurait commis des négligences fautives qui s'opposeraient à ce qu'une rigueur subjective soit retenue dans son chef. Il en conclut que la demanderesse ne serait pas digne de bénéficier d'une remise gracieuse du fait qu'elle se serait mise elle-même dans la situation qui lui serait actuellement préjudiciable.

Le représentant étatique ajoute que le paragraphe 131 AO ne saurait servir à remédier aux négligences fautives des contribuables, ni aux fautes de tiers, étant donné qu'il n'appartiendrait pas au Trésor public de dégager les contribuables de leur responsabilité à charge du budget public.

Il conclut de l'ensemble de ses développements qu'aucune rigueur subjective ne saurait être retenue dans le chef de la demanderesse, de sorte que son recours devrait être écarté pour ne pas être fondé.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse soutient que contrairement à l'argumentation du délégué du gouvernement, aucune faute ni négligence ne saurait lui être reprochée, au vu de ce que son ancien domiciliataire ainsi que son ancien comptable seraient à l'origine du dépôt tardif de la déclaration portant sur l'année fiscale 2003.

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du

contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité<sup>1</sup>.

Il convient de relever qu'aux termes de la requête, la demanderesse ne fait valoir aucun élément de nature à faire admettre une rigueur objective dans son chef, mais entend faire valoir une rigueur subjective incompatible avec le principe d'équité en raison de sa situation économique difficile.

Ainsi, en ce qui concerne les raisons subjectives pouvant justifier une remise gracieuse, dont l'existence s'apprécie au jour où le tribunal est amené à statuer, il échet de constater qu'il ne saurait y être fait droit que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables.

En l'espèce, la demanderesse critique en substance la décision directoriale sous examen ayant pour conséquence l'imputation dans son chef de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités auxquels elle a été taxée d'office par les bulletins précités du 15 mai 2008, en soutenant que le paiement de ces impôts d'un montant total de 29.067 €, y non inclus les intérêts mis en compte par la suite, serait de nature à mettre en question sa survie économique, en expliquant que la situation dans laquelle elle se trouverait actuellement serait due à des fautes et des négligences commises par son ancien comptable et par son ancien domiciliataire qui auraient été en charge de ses dossiers jusqu'au 3 mars 2005.

Une demande gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit<sup>2</sup>.

En effet, la remise d'impôt n'est envisageable que si la légalité de l'impôt à sa base n'est point contestée. Ainsi, aucune contestation, tenant à la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse, ne saurait être utilement accueillie, pour fonder une quelconque rigueur objective ou subjective. Plus particulièrement, aucune contestation tenant au caractère excessif allégué dans le chef de l'imposition en question ne saurait être prise en considération comme telle au titre d'une remise gracieuse<sup>3</sup>.

En l'espèce, il se dégage du comportement adopté par la demanderesse qu'en sollicitant une remise d'impôt par rapport aux bulletins précités émis en date du 15 mai 2008, elle entend en réalité être déchargée du paiement des impôts ainsi fixés en mettant en cause le bien-fondé des montants ainsi retenus par le bureau d'imposition qui lui semblent disproportionnés par rapport à son chiffre d'affaires et les activités qu'elle a eues au cours de l'année fiscale 2003. En effet, par la présente procédure, la demanderesse entend faire réparer les négligences commises par elle du fait de ne pas avoir déposé sa déclaration fiscale relative à l'année fiscale 2003 dans le délai prévu par la loi, de ne pas avoir réagi à une sommation astreinte du 22 février 2008 ainsi qu'à

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 364

<sup>2</sup> trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 360 et autres références y citées

<sup>3</sup> Cour adm. 11 janvier 2007, n° 22033C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 361 et autre référence y citée

l'acte de liquidation de cette astreinte intervenu en date du 7 mai 2008 et de ne pas avoir introduit une demande rectificative par rapport aux bulletins litigieux. Ainsi, elle s'est sentie obligée d'introduire une demande en remise gracieuse afin d'échapper aux impôts fixés par voie de taxation d'office. Partant, en utilisant la procédure de la remise gracieuse, la demanderesse a entendu abolir les délais de recours tels que prévus par la loi afin d'échapper au paiement de l'impôt dû. Cette interprétation des faits est d'ailleurs confirmée par la circonstance, tel que cela ressort d'un jugement prononcé entre les mêmes parties en date de ce jour sous le numéro 26523 du rôle, que la réclamation introduite par la demanderesse à l'encontre des bulletins sus-visés a valablement pu être rejetée par le directeur par sa décision du 15 décembre 2009 comme étant tardive. Ainsi, en ayant recours à la procédure de la remise gracieuse, la demanderesse a en réalité entendu contester la légalité de l'impôt fixé, à défaut d'avoir été, au moment de l'introduction de sa demande de remise gracieuse auprès du directeur en date du 2 juin 2009 dans le délai pour réclamer contre les bulletins portant sur l'année fiscale 2003. Or, le paragraphe 131 AO exclut expressément l'hypothèse dans laquelle la légalité d'un impôt est contestée, de sorte que la demande de remise gracieuse de la demanderesse se trouve hors du champ d'application de la disposition légale précitée.

En ce qui concerne pour le surplus les développements de la demanderesse quant aux prétendues négligences fautives qui auraient été commises par son ancien comptable ainsi que par son ancien domiciliataire, il échet de relever que de telles considérations sont non pertinentes dans le cadre de l'application du paragraphe 131 AO et qu'elles relèvent le cas échéant de la responsabilité desdits prestataires de service.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'aucune rigueur subjective de nature à justifier la remise gracieuse des impôts portant sur l'année fiscale 2003 ne peut être retenue dans le chef de la demanderesse, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a refusé de faire droit à la demande de remise gracieuse de la demanderesse introduite auprès de lui en date du 2 juin 2009.

Il s'ensuit qu'à défaut de tout autre moyen invoqué en cause, que le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Feyereisen, président,  
Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 7 mars 2011 par le président en présence du greffier assumé  
Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Marc Feyereisen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 8 mars 2011  
Le Greffier du Tribunal administratif